

Z公司所欠的信托计划安排的股权投资款、股权转让款以及股权转让收益，均归甲方所有。甲方有权对乙方的上述债务向法院提起诉讼，乙方应当承担连带责任。

国家税务总局北京市税务局、北京市天地君和律师事务所律师、高级合伙人王家本。



甲方理由：Z公司买卖股票的行为是基于Z公司不履行审查职责的行政行为。

Z公司为构成偷税、逃避缴纳税款，并认定该公司的行为构成偷税、加收滞纳金，Z公司作出税务行政处罚决定，向国家税务总局申请行政复议，Z公司不服，向北京市第一中级人民法院提起行政诉讼，Z公司败诉。Z公司不服，向北京市高级人民法院提起上诉，二审判决维持原判。

一、案件情况：

◎ 王家本

民事法律关系不能对抗纳税主体法定原则 案本说案：

按照既收既付原则，纳税主体应当法定。《税法》第四条规定，法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。据此，每个税种的纳税主体由各税种单行的税法确定，任何单位和个人明确定，纳税主体一经依法确定，行政法规作的纳税主体发生改变。但应注意，我国征收征管制度对一些特定情形作出了纳税主体改变的规定，但凡须满足征管制度的规定条件和程序。如：《中华人民共和国增值税暂行条例》规定的纳税主体是销售货物或者加工、修理修配劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人。同时《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十条规定，单位或者个人将自己承包给其他单位或者个人经营的，以承租人或者转包人为纳税义务人，根据这一规定，符合此种情形即发生了增值税纳税主体的改变。但必须注意，税法规定

(一) Z公司转让限售股取得收入，负有企业所得税纳税义务，是该笔收入的纳税义务人。

三、本案例涉及的税负法律问题：

上述规定，企业应当就其转让股票取得的收入缴纳企业所得税。本案中，Z公司于2010年通过拍卖方式取得DL公司一亿股股权，后于2011年减持上述股权取得减持收益。其应就减持收益缴纳企业所得税。首先，根据稽查局提交的证据，涉案股权的拍卖、过户、取得减持收益，其应就减持收益缴纳企业所得税。其次，即使如Z公司认为收入也划入Z公司账户，稽查局认为Z公司为纳税义务主体符合法律规定的规定。再次，即使如Z公司所称其与其他投资人、信托公司共同签订投资合作协议并成立信托基金对涉案股权的拍卖、交易进行运作，减持收益亦为全体投资人共享，那也是相关主体之间的民事法律关系，该民事法律关系既不是本案审查范围，也不能对抗国家法律法规对纳税义务主体的规定。最后，Z公司要求税务机关在调查Z公司涉税情况的过程中，在Z公司不出现、不配合的情况下直接作出处理决定。一审判决驳回了Z公司的诉讼请求。基于其自身利益对所谓实质课税原则片面解读后得出的结论，没有法律依据。故Z公司的主张不能成立，本院不予支持。一审判决驳回了Z公司的诉讼请求。

一审法院判决认定：关于稽查局认定乙公司为纳税义务主体是否正确问题。《企业所得税法》第一条第一款规定：“在中华人民共和国境内，企业和其它取得收入的组织为企业所得税的纳税义务人，依照本法的规定缴纳企业所得税。”《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》第一条转让上市公司股票有关所得税问题的公告》第一条关于纳税义务人的范围界定问题规定：“股权转让所得按照‘财产转让所得’项目征收企业所得税。股权转让收入包括股权转让方从被投资企业取得的非货币性资产，股权转让收入不包括股权转让方从被投资企业取得的非货币性资产。”根据上述规定，股权转让收入是指股权转让方从被投资企业取得的非货币性资产，股权转让收入不包括股权转让方从被投资企业取得的非货币性资产。因此，甲公司从乙公司取得的股权转让收入应按“财产转让所得”项目征收企业所得税。

Z公司不履行复议决定向人民法院提起行政诉讼，主要理由为：税务机关仅认定Z公司为纳税主体，属认定主体错误。本案实际纳税主体应该是包括Z公司在内的12位投资人以及信托公司，其依据为：我国企业所得税法中确定的原则是实质课税原则而不是形式课税原则，在收入确认事项上，也有相应的法规政策明确规定。针对限售股转让的企业所得按照清算确认实质课税原则。针对限售股转让的企业所得按照清算确认实质课税原则。Z公司仅为代持股的民事纠纷时，也适用实质课税原则。在解决代持股的民事纠纷时，Z公司仅为代持股人，作为名义股东的Z公司不应当对其持有的限售股转让收入缴纳企业所得税。

国家税务总局经审理作出复议决定，认定：《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第四条第一款规定，法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）第三条第一款规定，居民企业在境内来源于中国境内外、境外的所得缴纳企业所得税。本案中，Z公司减持一笔股权转让，应由Z公司按照上述规定申报缴纳企业所得税。Z公司关于“本案属于增值税抵扣产品，应对受让人为税”的主张缺乏法律依据，此种情形并不导致纳税主体的改变。另外，根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（以下简称《实施细则》）第三条第二款，“纳税人应当依照税法的规定缴纳税款、滞纳金和罚款”；《税收征管法实施细则》（以下简称《实施细则》）第八条第一款规定：“税务机关依照法律、行政法规的规定行使职权，可以采取公告送达的方式。”综上所述，复议机关认定事实清楚，适用法律正确，依法予以维持。

本案中，Z公司认为，其与投资人、信托公司签订的《股权投资协议暨合信托合同》约定：本信托产生的信托费用由信托人和受益人承担。受益人、受益人和受益人即相关服务机机构，应根据各自所取得的利益分担信托费用及其他费用。按照这一约定，本案中因股权转让收益产生的税款应当由信托财产承担，Z公司不是纳税主体。Z公司的上述观点显然混淆了民事法律关系与税收法律关系的界限，虽然Z公司与其当事人的一约定并不违反民事法律法规，且这一

因此，应当确立一项原则，当民事法律行为与规定法律的规定不一致时，对涉税事项的处理则应当遵从税收法律法规的规定，而不能以民事约定改变税法

最后，从双方当事人所处的地位上看，行政主体始终处于主导地位，享有很多的优越权，行政法律关系具有不对等性；而在民事法律关系中，当事人之间地位、权利、义务等方面都是对等的。民法上有所谓的等价有偿原则在行政关系中却不可能实现。

其次，从内容处分权上看，行政法律关系的内容与国家行政权力直接相关，当事人对行政法律关系中的权利与义务不能自由处分；而在民事法律关系中，当事人可以相对自由地处分自己的权益。

首先，行政法律关系具有单方面性，而民事法律关系具有意思自治性。行政主体单方面的意思表示就能决定一个行政法律关系的产生，区别于民事法律关系的平等、自愿、等价有偿和意思表示一致性。行政法律关系的这一特点是由于公私利益与个人利益关系中法律关系的这一特点是由于公私利益本位性决定的，行政法律关系中主体和内容均应法定，而民事法律关系则可以自由选择。

孰与民法系乎等相称，前者体现实量能课
孰与公平原则，后者强调契约自由；对同一法律关系
的认定，私法与民法的规定可能并不完全一致：你民
法有效之契约，你私法可能并不承认；而你民法无效
之契约，你私法亦可能并不否认。

（二）民事法律关系不能对抗税法法律关系，民企应当自行申报缴纳企业所得税。

(責任編輯：崔遠)

律师、会计师、高级合伙人

作着系國家稅務總局法律顧問、北京市天地君

(本文摄影：雀远)

赢得田的结论，没有法律依据。

本案中，Z公司提起诉讼的第一主要理由，是根据法律规定，Z公司应当按照实质课税原则确定纳税主体。基于信托行为而产生的税收，其体现了本案当事人的约定，基于信托行为而产生的税收，即信托财产（信托所得），原则上应归属于受益人，即信托在法律上的形式归属与在经济上的实质归属不一致时，按照实质课税原则应当穿透信托，直接对受益人课税。此种说法完全有悖于实质课税原则的本质，且对于这一原则的滥用。实质课税原则的适用并非没有边界，也不是说对所有交易形式与实质不一致的情形都要进行调整，你据纳纳税主体的确定采取形式主义或说登记主义。既然相关税法已然作出明确规定，税务机关认定Z公司为纳税主体符合税法规定的规定，Z归属试图以实质课税为由否定税务机关的认定，显然没有相关法律的支持，正如法院判决作出的认定：

实际上所述，税收法是税法适用的一项具体原则。税收法是实质课税原则是税法适用的一项基本原则，其他原则、规则都不能违背这一原则，实质课税原则的建立及适用同样应以体现及实现税收法定原则为目。但从实质课税原则的具体适用上看，与税收法完全的原则似有冲突，但从根本上两税原则的价值取向都是实质意义上的公平与合理。税收法定原则追求的是让全体整体意义上的公平，实质课税原则是通过对特殊情形的纳税调整来实现税收公平。在税收实际中，对于上述原则的适用首先也是法定原则，即税法对其一课税要素已然作出明确规定、具体规定的前提下，不应再以适用实质课税的原则为由否定税法的具体规定，若此，即构成对税法的滥用。

半原則也是稅法的另一項基本原則。

确立实质律师的原则的根本目的在于堵塞律师人据比作出的选择，公共原则也不否认用于妨碍人据比作出的需要。当然，实质重于形式原则的初衷，是出于国家反腐败的需要，而重于形式原则的初衷，是出于对腐败分子的制裁。可以说，确立实质原则或律师的原则不减少微弱。二是以虚假手段构成律师的原则不减少微弱。二是以虚假手段构成律师的原则不减少微弱。二是以虚假手段构成律师的原则不减少微弱。

根据其交易行为的实质判断是否需要征税。

实质根据的原则，是规范法适用中的一项原则，是适用于规范实体经济法的一项具体原则，是指对于某种情况不能仅根据其外在的形或确定是否应当征税，而是应当按照实际交易情况，考量行为人的真实商业目的及经济实质，根据税法规定是否符合税法规定的课税要素，及哪一课税要素，作出征税或者不征税决定。具体地说，就是当一经济行为的交易形式与其实质不一致时，不是按照其外在交易形式判定是否征税，而是

有規範及力圖効果力。

吸收法定原则，是指吸收法律关系必须由法律规定，包括吸收法律关系中的主体及相关权利义务由法律规定，具体到实体规则、税率等法律规定均须由法律规定，具体到实体规则、税率等法律规定均须由法律规定。《中华人民共和国立法法》对吸收法定原则在立法层面作出规定：物种的设立、税率的确定和吸收征收管理的基本制度只能制定法律，属于全国人大大的专属立法事项。吸收法定原则是税法的最高原则，对税权确立、税收执法以及税收司法都具有